Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

12 de março de 2015*

«Reenvio prejudicial — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 132.º, n.º 1, alínea g) — Isenção das prestações de serviço estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social — Conceito de 'organismos de caráter social reconhecidos como tal' — Empresa de trabalho temporário — Cedência de prestadores de cuidados de saúde qualificados — Exclusão da isenção»

No processo C-594/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 21 de agosto de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de novembro de 2013, no processo

«go fair» Zeitarbeit OHG

contra

Finanzamt Hamburg-Altona,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: K. Jürimäe (relatora), presidente de secção, J. Malenovský e M. Safjan, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 8 de outubro de 2014,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da «go fair» Zeitarbeit OHG, por L. Gause, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

— em representação da Irlanda, por E. Creedon, G. Hodge, M. Heneghan e N. J. Travers, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por A. Cordewener, C. Soulay e B.-R. Killmann, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

* Língua do processo: alemão.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 132.°, n.º 1, alínea g), e 134.°, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1; retificação no JO 2007, L335, p. 60).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um recurso de «Revision» que opõe a «go fair» Zeitarbeit OHG (a seguir, «'go fair'») ao Finanzamt Hamburg-Altona (Serviço de Finanças), a respeito da tributação das prestações de serviços efetuadas pela recorrente a título do imposto sobre o volume de negócios para o exercício fiscal de 2010.

Quadro jurídico

Diretiva 2006/112

3 O artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 tem o seguinte teor:

«Entende-se por 'sujeito passivo' qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.»

4 O artigo 10.º desta diretiva tem o seguinte teor:

«A condição de a atividade económica ser exercida de modo independente, tal como referido no n.º 1 do artigo 9.º, exclui da tributação os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.»

5 O capítulo 2 do título IX da referida diretiva tem a epígrafe «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral». Este capítulo compreende os artigos 132.° a 134.°

6 Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), desta mesma diretiva, os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

«As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa;».

7 O artigo 134.º desta diretiva tem o seguinte teor:

«As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:

a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;

b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA.»

Direito alemão

8 De acordo com o § 4, ponto 16, da Lei do imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteurgesetz, na versão resultante da Lei de 19 de dezembro de 2008, BGBl. 2008 I, p. 2794, a seguir «UStG») estão isentos deste imposto:

«Os serviços, estreitamente relacionados com as instituições de prestação de assistência ou de cuidados a pessoas carecidas de ajuda física, mental ou psíquica, que sejam prestados por

k) Instituições cujos custos de assistência ou cuidados tenham sido total ou parcialmente suportados, em pelo menos 40% dos casos, pelos organismos do regime geral da segurança social ou da assistência social, no ano civil anterior.

Os serviços, na aceção do primeiro período, que sejam prestados por instituições em conformidade com os pontos b) a k) estão isentos, desde que sejam serviços de um tipo a que se refere o reconhecimento, o contrato ou acordo celebrado nos termos das normas sobre segurança social ou a compensação.»

9 O § 12, n.º 1, da Lei sobre o regime da cedência de trabalhadores (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung BGBl. 1995 I, p. 158, na versão resultante da Lei de 23 de dezembro de 2002, BGBl. 2002 I, p. 4607) tem o seguinte teor:

«O contrato entre o cedente e o utilizador deve ser reduzido a escrito. O cedente deve declarar, no certificado, se possui a autorização referida no § 1. O utilizador deve indicar, no certificado, as particularidades da atividade prevista para o trabalhador cedido e a qualificação profissional exigida para o seu exercício, bem como as condições de trabalho essenciais, incluindo a retribuição, que vigoram na empresa do utilizador para um seu trabalhador comparável […].»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 A «go fair» é uma sociedade em nome coletivo (offene Handelsgesellshaft — OHG), cujo objeto é a cedência de trabalhadores nos termos da lei sobre o regime da cedência de trabalhadores.

11 Enquanto empresa de trabalho temporário, a «go fair» cedeu, no ano de 2010, profissionais prestadores de cuidados por ela contratados, a saber, enfermeiros e prestadores de cuidados geriátricos, a instituições de cuidados continuadas ou ambulatórios, na aceção do § 4, ponto 16, da UStG. No plano organizacional, os trabalhadores da «go fair» estavam integrados nas instituições de cuidados de saúde em causa. Prestavam serviços de cuidados de saúde por ordem dessas instituições e estavam, nessa medida, subordinados às mesmas. A supervisão hierárquica e técnica da atividade dos trabalhadores cedidos também competia às referidas instituições de cuidados de saúde.

12 Por decisão de 18 de outubro de 2010, relativa à fixação do pagamento por conta do imposto sobre o volume de negócios para o mês de setembro de 2010, o Finanzamt Hamburg-Altona aplicou a taxa normal de imposto aos lucros provenientes dos serviços prestados pela «go fair». O Finanzgericht Hamburgo (Tribunal Tributário de Hamburgo) negou provimento ao recurso interposto pela «go fair» contra esta decisão.

13 O Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal), no qual a «go fair» interpôs recurso de «Revision», declarou que esta sociedade não preenche as condições previstas no § 4, ponto 16, alínea k), da UStG, uma vez que não é uma instituição de prestação de cuidados de saúde a pessoas carecidas de ajuda física, mental ou psíquica, mas sim uma empresa de trabalho temporário. Por conseguinte, considerou que os seus lucros não estavam isentos de imposto nos termos desta disposição.

14 No entanto, o referido órgão jurisdicional considera que a «go fair» realizou prestações de serviços «estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112, e que não estava excluída a possibilidade de ela invocar diretamente esta disposição e, assim, beneficiar da isenção aí prevista.

15 Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Relativamente à interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva [2006/112]:

a) Os Estados-Membros podem, no exercício do poder de apreciação que lhes é conferido para reconhecerem instituições com caráter social, reconhecer como tal pessoas que prestam serviços a instituições de previdência e a instituições de assistência a pessoas dependentes, mas não os prestadores de cuidados diplomados pelo Estado que prestam os seus serviços diretamente às pessoas dependentes?

b) Caso os prestadores de cuidados diplomados pelo Estado devam ser reconhecidos como instituição social: o reconhecimento de uma empresa de trabalho temporário, que fornece prestadores de cuidados diplomados pelo Estado a instituições reconhecidas de assistência a pessoas dependentes (instituições destinatárias) decorre do reconhecimento do pessoal cedido?

2) Relativamente à interpretação do artigo 134.º, alínea a), da Diretiva [2006/112]:

É indispensável a disponibilização de prestadores de assistência diplomados pelo Estado para fornecerem prestações de assistência da instituição destinatária (utilizadora), por se tratar de uma operação estreitamente conexa com a assistência social e com a segurança social, se a instituição destinatária não puder exercer a atividade sem pessoal?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

16 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os prestadores de cuidados de saúde diplomados pelo Estado que prestam os seus serviços diretamente às pessoas que necessitam de cuidados de saúde, e/ou uma empresa de trabalho temporário que cede esse tipo de pessoal a instituições de caráter social reconhecidas como tal, se enquadram no conceito de «organismos de caráter social reconhecidos como tal», na aceção da referida disposição.

17 Importa recordar, antes de mais, que os termos usados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 são de interpretação estrita, dado que constituem exceções ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (v. acórdãos Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, n.º 16; Comissão/Países Baixos, C-79/09, EU:C:2010:171, n.º 49; Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 22; e Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, n.ºs 26 e 27).

18 Resulta da redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 que a isenção prevista nesta disposição se aplica às prestações de serviços e às entregas de bens que estejam, por um lado, estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social e, por outro, sejam realizadas por organismos de direito público ou por outros organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa (v. acórdãos Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 34, e Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 21).

19 No que se refere, nomeadamente, a esta última condição, que é objeto da primeira questão prejudicial, cabe, em princípio, ao direito nacional de cada Estado-Membro definir as regras segundo as quais esse reconhecimento pode ser dispensado às instituições que o solicitem. Os Estados-Membros dispõem, a este respeito, de um poder de apreciação (v. acórdão Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 26).

20 Resulta, no entanto, de jurisprudência constante que compete às autoridades nacionais, em conformidade com o direito da União e sob a fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, tomar em consideração diversos elementos para determinar os organismos cujo «caráter social», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, deve ser reconhecido para efeitos desta disposição. Entre esses elementos podem figurar a existência de disposições específicas, quer sejam nacionais ou regionais, legislativas ou de caráter administrativo, fiscais ou de segurança social, o caráter de interesse geral do organismo em causa, o facto de outros organismos com as mesmas atividades beneficiarem já de um reconhecimento semelhante, bem como o facto de o custo das prestações em questão ser eventualmente assumido, em grande parte, por caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social (v., neste sentido, acórdãos Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, n.ºs 57 e 58; Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 53; e Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 31).

21 Decorre da decisão de reenvio que o legislador alemão não reconheceu as empresas de trabalho temporário, tais como a «go fair», que cedem pessoal às instituições de cuidados de saúde, como organismos de caráter social na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112.

22 Neste contexto, o referido órgão jurisdicional pretende saber, em primeiro lugar, se o reconhecimento, por um Estado-Membro, do caráter social dos organismos, exigido por força do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 para efeitos do benefício da exoneração prevista por esta disposição, cobre igualmente os prestadores de cuidados de saúde diplomados pelo Estado que prestam os seus serviços diretamente às pessoas necessitadas de cuidados sem que os custos sejam suportados pelos organismos de segurança social, e se a restrição no direito nacional é, portanto, incompatível com o direito da União.

23 A este respeito, basta recordar que, de acordo com o artigo 9.º desta diretiva, é considerado «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça uma atividade económica de modo independente. Consequentemente, por força do artigo 10.º da referida diretiva, esta condição exclui da tributação os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

24 Consequentemente, a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 não pode ser aplicada diretamente ao pessoal de uma empresa de trabalho temporário como a «go fair».

25 De todo o modo, tal como o defende acertadamente a Comissão Europeia, as únicas prestações pertinentes nas circunstâncias do processo principal são não os serviços que os trabalhadores empregados pela «go fair» prestam, no quadro de uma relação de subordinação com as instituições de cuidados de saúde, às pessoas que necessitam de assistência ou de cuidados, mas as que são oferecidas por esta empresa de trabalho temporário, a saber, a cedência desses trabalhadores.

26 No entanto, ainda que esta última empresa não seja reconhecida pela legislação alemã como um organismo de caráter social, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em segundo lugar, se uma empresa deste tipo, em razão da sua atividade de cedência de prestadores de cuidados de saúde qualificados, pode invocar o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 para lhe ser atribuído o direito de ser reconhecida como «organismo de caráter social».

27 No que diz respeito, por um lado, ao conceito de «organismo» que figura na referida disposição, resulta da jurisprudência que a mesma é suficientemente abrangente para incluir entidades privadas que prossigam fins lucrativos (v. acórdão Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 35 e jurisprudência referida). Consequentemente, uma sociedade em nome coletivo, como a «go fair», pode ser considerada um «organismo» na aceção desta disposição.

28 Pelo contrário, no que diz respeito, por outro lado, aos termos «de caráter social», é forçoso constatar que a cedência de trabalhadores não constitui, enquanto tal, uma prestação de serviços de interesse geral cumprida no setor social. O facto de o pessoal em causa ser prestador de cuidados de saúde ou ser cedido a instituições de saúde reconhecidas é, a este respeito, desprovido de pertinência.

29 Importa, por conseguinte, responder à primeira questão que o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que nem os prestadores de cuidados de saúde diplomados pelo Estado que prestam os seus serviços diretamente às pessoas que necessitam de cuidados de saúde, nem as empresas de trabalho temporário que cedem tais prestadores às instituições de caráter social reconhecidas como tal, se enquadram no conceito de «organismos de caráter social reconhecidos como tal» constante desta disposição.

Quanto à segunda questão

30 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda.

Quanto às despesas

31 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Nona Secção) declara:

O artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que nem os prestadores de cuidados de saúde diplomados pelo Estado que prestam os seus serviços diretamente às pessoas que necessitam de cuidados de saúde, nem as empresas de trabalho temporário que cedem tais prestadores às instituições de caráter social reconhecidas como tal, se enquadram no conceito de «organismos de caráter social reconhecidos como tal» constante desta disposição.

Assinaturas